



Rapport

Datum: 21 september 1999
Rapportnummer: 1999/408

Klacht

Op 7 juli 1998 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer B. te Heinenoord, ingediend door Tysma/Lems administraties belastingzaken te Rotterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Particulieren/ Ondernemingen Dordrecht.

Nadat verzoeker nadere informatie had verstrekt, werd naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, een onderzoek ingesteld.

Op grond van de namens verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht zijn verzoek om ambtshalve vermindering van de aan hem opgelegde aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1992 tot en met 1995 heeft afgewezen.

BEOORDELING

1. Verzoeker heeft de Nederlandse nationaliteit, is inwoner van Nederland en in dienst van een Nederlandse privaatrechtelijke werkgever. Hij is gedurende de jaren 1992 tot en met 1995 (deels) als zeevarende, op een schip dat voer onder buitenlandse vlag, werkzaam geweest buiten Nederland.

2. De Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht (hierna: de Belastingdienst Dordrecht) heeft aan verzoeker over de jaren 1992 tot en met 1995 aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) opgelegd. Bij de aanslagregeling heeft de Belastingdienst Dordrecht telkens het standpunt ingenomen dat verzoeker gedurende deze periode in Nederland verplicht was verzekerd voor de volksverzekeringen.

Derhalve is in de aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995 een bedrag begrepen aan premie volksverzekeringen. Verzoeker heeft tegen deze aanslagen niet tijdig bezwaar gemaakt en/of beroep ingesteld bij de belastingrechter, zodat deze aanslagen na verloop van de bezwaar-/beroepstermijn onherroepelijk zijn geworden.

3. Verzoeker heeft de Belastingdienst Dordrecht verzocht om de onherroepelijk vaststaande aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995 ambtshalve te verminderen, in die zin dat de in de aanslagen begrepen premie volksverzekeringen zou worden gerestitueerd. Verzoeker stelt zich op het standpunt dat hij in de jaren 1992 tot en met 1995 niet verplicht verzekerd is geweest voor de volksverzekeringen, en dus ook niet premieplichtig was. Verzoeker beroept zich in dit verband op het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997 inzake de verzekerings- en premieplicht van zeevarenden (zie achtergrond, onder

7.). Dit arrest is geweest nadat de aan verzoeker opgelegde aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995 onherroepelijk waren geworden. De Hoge Raad oordeelde dat artikel 10, lid 1, van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1989 (zie achtergrond, onder 3., hierna: BUB 1989) mede van toepassing is op zeevarenden. Dit artikel bepaalt dat niet verzekerd ingevolge de volksverzekeringen is de ingezetene die gedurende een aaneengesloten periode van ten minste drie maanden uitsluitend buiten Nederland arbeid verricht.

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst Dordrecht afwijzend heeft beslist op zijn verzoek om ambtshalve vermindering.

4. In zijn arrest van 17 december 1997 heeft de Hoge Raad de wetstoepassing op het punt van de verzekeringsplicht zoals die ten grondslag ligt aan de aan verzoeker opgelegde aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995 verworpen.

5. De bevoegdheid van de Belastingdienst (de inspecteur) tot het ambtshalve verminderen van een onjuiste aanslag is neergelegd in artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr; zie achtergrond, onder 1.). Het gebruik van deze bevoegdheid is nader uitgewerkt in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, DB 89/735 (zie achtergrond, onder 2.). Krachtens deze resolutie dient de Belastingdienst op een daartoe strekkend verzoek ambtshalve de vermindering te verlenen waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt.

6. De Belastingdienst Dordrecht stelt zich op het standpunt dat het bepaalde in paragraaf 9 van eerdergenoemde resolutie in dit geval aan het verlenen van ambtshalve vermindering in de weg staat. In deze bepaling is neergelegd dat een arrest van de Hoge Raad waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, niet leidt tot ambtshalve vermindering van belastingaanslagen die onherroepelijk zijn komen vast te staan vóór de dag waarop het betreffende arrest is geweest. In aanmerking genomen dat de aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995 op het moment van de uitspraak van de Hoge Raad al onherroepelijk vaststonden, kan volgens de Belastingdienst Dordrecht op grond van paragraaf 9 van de resolutie geen ambtshalve vermindering worden verleend.

7. In rapport 97/435 heeft de Nationale ombudsman geoordeeld dat de resolutie van de Staatssecretaris zo moet worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie. Het moet gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat, en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe (zie achtergrond, onder 9.).

8. De Belastingdienst Dordrecht en de Staatssecretaris van Financiën stellen dat de Belastingdienst voorafgaande aan het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997 als

landelijk beleid heeft gevoerd dat in Nederland woonachtige zeevarenden, in dienstbetrekking bij een in Nederland gevestigde werkgever, hier te lande verzekerd waren voor de volksverzekeringen, tenzij internationale bepalingen inzake sociale zekerheid hierop een uitzondering maakten. Tijdens het onderzoek van de Nationale ombudsman bevestigde de SVB dit standpunt. Verzoeker betwist dat de Belastingdienst het gestelde (landelijk) beleid heeft gevoerd. Hij verwijst daarbij naar een lijst van achttien andere belastingplichtigen aan wie door verschillende eenheden van de Belastingdienst voorafgaande aan genoemde arrest van de Hoge Raad een vrijstelling premieheffing werd verleend op grond van artikel 10, lid 1, van het BUB 1989. In dit verband wordt het volgende opgemerkt.

Bedoeld beleid van de Belastingdienst is neergelegd in de beschikking van de Staatssecretaris van Financiën van 5 maart 1969 (zie achtergrond, onder 5.). Daarin is bepaald dat zeevarenden die in Nederland wonen, ongeacht hun nationaliteit, in beginsel in Nederland zijn verzekerd voor de volksverzekeringen. In bedoelde beschikking wordt op dit beginsel enkel een uitzondering gemaakt in verband met de EEG-verordening nr. 1408/71, enige multilaterale overeenkomsten en sociale verzekeringsverdragen waarbij Nederland partij is. Niet is voorzien in uitzonderingen op basis van nationaal recht, zoals artikel 10, lid 1, van het BUB 1989 waarop het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997 ziet, en waarop verzoeker een beroep doet. Voorts is dit beleid terug te voeren op de nota van toelichting bij artikel 4 van het BUB 1989 (zie achtergrond, onder 4.), waarin staat aangegeven dat in Nederland verzekerd zijn de zeelieden die in Nederland wonen of aan boord van een schip, dat in Nederland zijn thuishaven heeft.

De toepassing van dit beleid heeft geleid tot een procedure voor de belastingrechter, die - nadat het bewuste beleid aanvankelijk was gesanctioneerd door het Hof te Amsterdam (zie achtergrond, onder 6.) - leidde tot het eerder genoemde arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997. Ook de onderhavige aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995 zijn opgelegd in overeenstemming met het bovengenoemde beleid.

Verder volgt reeds uit de door verzoeker overgelegde lijsten van beslissingen van verschillende eenheden van de Belastingdienst, om, nadat het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997 was gewezen, al dan niet alsnog (reeds onherroepelijk vaststaande) aanslagen te verminderen, dat in een substantieel aantal gevallen de Belastingdienst de wet op dit punt had toegepast conform het hierboven beschreven beleid (zie bevindingen onder B, punt 2, onder b. en c.).

9. Onder deze omstandigheden is het voldoende aannemelijk dat de Belastingdienst, waaronder de eenheid Dordrecht, het door hem gestelde landelijke beleid daadwerkelijk heeft gevoerd. Het enkele feit dat de Belastingdienst in voorkomende gevallen - zo de door verzoeker opgevoerde achttien belastingplichtigen die wel op grond van artikel 10, lid 1, BUB vrijstelling van premieheffing hebben gehad inderdaad in gelijke omstandigheden verkeerden als verzoeker - bij de aanslagregeling zou zijn afgeweken van dit beleid c.q.

fouten zou hebben gemaakt bij de bepaling van de premieplicht van zeevarenden, kan op zichzelf niet leiden tot een andere conclusie. Hieruit volgt immers niet zonder meer dat de Belastingdienst in een overwegend aantal met verzoeker vergelijkbare gevallen een afwijkende beslissing over de vrijstelling premieheffing heeft genomen, terwijl daarbij bovendien sprake was van bewust begunstigend beleid.

Wat betreft verzoekers stelling dat de Belastingdienst/Particulieren Middelburg (vestiging Zierikzee), in afwijking van het landelijk beleid van de Belastingdienst, reeds voorafgaande aan de uitspraak van de Hoge Raad van 17 december 1997 het beleid heeft gevoerd om aan met verzoeker vergelijkbare belastingplichtigen op grond van artikel 10, lid 1, van het BUB 1989 vrijstelling premieheffing te verlenen, wordt ten slotte opgemerkt dat deze stelling niet valt te rijmen met het feit dat deze eenheid - blijkens de eerdergenoemde door verzoeker overgelegde lijsten - (afwijzend) heeft beslist op verzoeken om (reeds onherroepelijke) aanslagen te verminderen naar aanleiding van voornoemde uitspraak van de Hoge Raad.

10. Gelet op hetgeen onder 8. en 9. is overwogen, kan de Belastingdienst Dordrecht worden gevolgd in zijn standpunt dat paragraaf 9 van de resolutie van 25 maart 1991 in de weg staat aan ambtshalve vermindering van de aanslagen. Immers, op het moment dat de Hoge Raad zijn uitspraak van 17 december 1997 deed, stonden de aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995 al onherroepelijk vast.

Voor zover verzoeker zich er op beroept dat de bewuste uitspraak van de Hoge Raad niet geldt als nieuwe jurisprudentie, wordt nog het volgende opgemerkt. Anders dan verzoeker meent, vormt het arrest van de Hoge Raad wel degelijk nieuwe jurisprudentie als hier bedoeld. Immers, in dit arrest casseert de Hoge Raad de andersluidende opvatting van het gerechtshof te Amsterdam, die in overeenstemming was met de tot dan toe door de Belastingdienst (landelijk) gehanteerde wetstoepassing zoals hiervoor onder 8. nader beschreven, en die ook ten grondslag lag aan de onderhavige aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995. In dit verband wordt overigens nog opgemerkt dat bedoeld arrest van de Hoge Raad, in verband met de wijziging van artikel 10, lid 1, van het BUB 1989, voor de belastingjaren vanaf 1997 niet meer van belang is.

11. Ten slotte beroept verzoeker zich op het feit dat verschillende eenheden van de Belastingdienst, nadat de Hoge Raad voornoemd arrest had gewezen, ingediende verzoeken om ambtshalve vermindering van reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen hebben gehonoreerd.

Op dit punt wordt opgemerkt dat uit het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 mei 1998, nr. IFZ98/238M volgt dat het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997 geen terugwerkende kracht heeft voor aanslagen die op de dag van het wijzen van genoemd arrest reeds onherroepelijk vaststonden. Dit besluit is in overeenstemming met hetgeen is neergelegd in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart

1991 (zie hiervoor onder 5.).

De Belastingdienst verklaart de door verzoekers gemachtigde opgevoerde gevallen waarin ambtshalve vermindering is verleend van reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen in de eerste plaats met een verwijzing naar de praktijk dat in situaties waarin een aanslag nog niet onherroepelijk vaststond, in afwachting van het arrest van de Hoge Raad, aan de belastingplichtige was toegezegd dat de (alsdan onherroepelijk vaststaande) aanslag alsnog ambtshalve zou worden verminderd indien het arrest van de Hoge Raad daartoe aanleiding zou geven. In aanmerking genomen het door de Staatssecretaris voorgestane beleid zoals neergelegd in zijn besluit van 19 mei 1998, alsmede gezien het feit dat voornoemde handelwijze van de Belastingdienst gebruikelijk is, en omdat voorts door verzoekers gemachtigde wordt beaamd dat in voorkomende gevallen de verleende ambtshalve vermindering is terug te voeren op gedane toezeggingen, is het aannemelijk dat een substantieel aantal van de verleende ambtshalve verminderingen waarop verzoekers gemachtigde doelt, is terug te voeren op gedane toezeggingen. Een vergelijking met deze gevallen gaat dan ook mank, nu aan verzoeker een dergelijke toezegging niet is gedaan.

12. Verder wijst de Belastingdienst respectievelijk de Staatssecretaris van Financiën er op dat - zoals uit onderzoek van de Belastingdienst blijkt (zie bevindingen, onder G, punt 2) - fouten zijn gemaakt bij de beoordeling van verzoeken om ambtshalve verminderingen. Het ging om situaties als het niet onderkennen dat bezwaarschriften te laat waren ingediend, het onjuist interpreteren van het begrip 'nieuwe jurisprudentie', dan wel het uitgaan van een veronderstelde dienstbetrekking bij een niet in Nederland gevestigde werkgever. Dit brengt niet met zich mee dat ook in het geval van verzoeker, in weerwil van het Besluit van de Staatssecretaris van 19 mei 1998 c.q de Resolutie van 25 maart 1991, alsnog aan het verzoek om ambtshalve vermindering zou moeten worden voldaan. Immers, hier is sprake van een ongelijkheid in behandeling die voortvloeit uit onnauwkeurigheden of vergissingen, en niet uit gevoerd beleid.

Voor zover verzoeker stelt dat de eenheid van de Belastingdienst te Middelburg het door de Staatssecretaris voorgestane beleid ten aanzien van verzoeken om ambtshalve vermindering in de wind zou slaan, wordt er op gewezen dat dit niet valt te rijmen met het feit dat deze eenheid - blijkens eerdergenoemde door verzoekers gemachtigde overgelegde lijsten - afwijzend heeft beslist op verzoeken om (reeds onherroepelijke) aanslagen te verminderen naar aanleiding van voornoemde uitspraak van de Hoge Raad.

13. Het voorgaande brengt mee dat de Belastingdienst in redelijkheid heeft kunnen komen tot zijn afwijzende beslissing op het door verzoeker ingediende verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995.

De onderzochte gedraging is daarmee behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Particulieren/

Ondernemingen Dordrecht, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.

“Na het uitbrengen van dit rapport heeft de staatssecretaris van Financiën naar aanleiding van een daartoe strekkend verzoek daartoe van verzoekers gemachtigde, Tysma Lems, fiscaal & financieel adviseurs, aanleiding gezien om de onderhavige problematiek nogmaals te bezien. Gelet op de resultaten daarvan heeft de staatssecretaris van Financiën na ampele overweging alsnog besloten een teruggaafregeling (d.d. 6 november 2002, nr. DGB 2002/6022M) te treffen voor gevallen als die van verzoeker. Dit leidde er toe dat in (onder meer) het geval van verzoeker alsnog de gevraagde amtshalve vermindering van de opgelegde aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995 werd verleend.

Kortheidshalve wordt verwezen naar de bewuste regeling.”

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Tijdens het onderzoek kregen de Belastingdienst en verzoeker de gelegenheid op de door ieder van hen verstrekte inlichtingen te reageren.

Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld, en werd nadere informatie ingewonnen bij de Staatssecretaris van Financiën en de Sociale Verzekeringsbank.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De reacties van betrokkenen gaven aanleiding het verslag te wijzigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoeker heeft de Nederlandse nationaliteit, is inwoner van Nederland en is in dienst van een Nederlandse privaatrechtelijke werkgever. Hij is gedurende de jaren 1992 tot en met 1995 (deels) als zeevarende, op een schip dat voer onder buitenlandse vlag, werkzaam geweest buiten Nederland.

2. De Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht (hierna: de Belastingdienst) heeft aan verzoeker over de jaren 1992 tot en met 1995 aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) opgelegd. Bij de aanslagregeling heeft de Belastingdienst het standpunt ingenomen dat verzoeker gedurende deze periode in

Nederland verplicht verzekerd was voor de volksverzekeringen. In de aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995 is dan ook een bedrag begrepen aan premie volksverzekeringen.

Verzoeker heeft tegen deze aanslagen niet tijdig bezwaar gemaakt c.q. geen beroep ingesteld bij de belastingrechter, zodat deze na verloop van de bezwaar-/beroepstermijn onherroepelijk zijn geworden.

3. Verzoekers gemachtigde diende met brieven van 12 mei en 9 juli 1997 bij de Belastingdienst een verzoek in om ambtshalve vermindering van de aan verzoeker opgelegde (en onherroepelijk vaststaande) aanslagen ib/pvv 1992 tot en met 1995. De Belastingdienst besliste op 2 februari 1998 afwijzend op dit verzoek om ambtshalve vermindering. Hij overwoog hiertoe het volgende:

"...Belanghebbende heeft de Nederlandse nationaliteit, woont in Nederland, staat in dienstbetrekking tot een in Nederland gevestigde werkgever en maakt deel uit van de bemanning van een zeevaartuig/oefent zijn beroepswerkzaamheden uit aan boord van het schip.

Op grond van (de toelichting op) artikel 4 van het Besluit Uitbreiding en Beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1989 (BUB 1989) is belanghebbende als verzekerde onderworpen gebleven aan de wetgeving inzake sociale zekerheid van Nederland.

Met dagtekening 17 december 1997 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen inzake de verzekerings- en premieplicht van zeevarenden. De Hoge Raad oordeelde dat artikel 10, lid 1, BUB 1989 mede van toepassing is op zeevarenden. Voor de periode(n) dat zeevarenden buiten Nederland werkten en werd gevaren onder een buitenlandse vlag ontbreekt Nederlandse verzekerings- en premieplicht.

Het is echter vast beleid dat niet (ambtshalve) wordt teruggekomen op aanslagen die ten tijde van het ontstaan van nieuwe jurisprudentie of nieuw beleid reeds onherroepelijk vaststonden. Aanslagen staan onherroepelijk vast als de termijn waarbinnen bezwaar of beroep kan worden aangetekend, is verstreken.

Deze situatie doet zich in dit geval voor.

Voorts is de Sociale Verzekeringsbank gevestigd te Amstelveen tot datum arrest er vanuit gegaan dat zeevarenden in dienst van een Nederlandse werkgever verplicht verzekerd waren voor de volksverzekeringen. De rechten op een uitkering AOW zijn dan ook niet verloren gegaan..."

4. Hierop schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst op 16 februari 1998 het volgende:

"...Premie volksverzekeringen

Reeds meerdere malen heb ik met de heer P. correspondentie en telefonisch contact mogen onderhouden omtrent de verzekeringsplicht van zeevarenden ((verzoeker; N.o.) is niet de enige belastingplichtige van ons kantoor die onder uw inspectie valt). Belanghebbende is niet verplicht verzekerd en derhalve ook niet premieplichtig. Reeds werd door de heer P. op 8 juli 1997 telefonisch beaamd (alhoewel onder voorbehoud) dat belanghebbende niet verplicht verzekerd is geweest.

De Hoge Raad heeft bevestigd dat artikel 10 van het BUB van toepassing kan zijn op 'zeevarenden', zolang zij maar aan de voorwaarden voldoen.

Gezien de feiten over dit jaar is belanghebbende over het jaar 1995 niet verplicht verzekerd geweest.

Dat de heer P. nog steeds artikel 4 van het BUB vermeldt (met dien verstande dat hij op grond hiervan meent dat (verzoeker; N.o.) verplicht verzekerd blijft) bevreemdt mij ten zeerste. Zoals de Hoge Raad reeds heeft bevestigd, is artikel 4 alleen van toepassing op Nederlanders die wonen aan boord van schepen.

De woonplaats van belastingplichtige staat niet ter discussie; (verzoeker; N.o.) is inwoner van Nederland.

In de laatste alinea meldt de heer P.: 'Voorts is de Sociale ... ook niet verloren gegaan.'

Hieruit blijkt dat de heer P. van mening is dat een reden kan zijn om niet tot teruggave van premieheffing over te gaan dat 'de rechten niet verloren zijn gegaan'. Een grotere onzin kan ik mij niet bedenken! Je bent verplicht verzekerd of niet, en derhalve ook premieplichtig of niet! Tevens is het zo dat de heer P. niet kan garanderen dat er geen korting op de AOW-uitkering van belastingplichtige zal plaats hebben.

De heer P. is van mening dat het arrest van de Hoge Raad onder de term 'nieuwe jurisprudentie' valt. Dit is niet het geval. Is het niet zo dat de HR niet meer dan de wettekst bevestigt ten aanzien van de jaren 1989 tot en met 1996?

Op grond van artikel 65 AWR dient de inspecteur de aanslag ambtshalve te verminderen. Sprake van een gunstigere uitslag ten aanzien van belastingplichtige is er niet; belastingplichtige claimt alleen datgene waar hij recht op heeft!.."

5. De Belastingdienst antwoordde op 3 april 1998:

"...U bent van mening dat de behandelend ambtenaar (...) in strijd met de wettelijke bepalingen geen vrijstelling voor de premieheffing (1992 tot en met 1995) (...) heeft verleend.

(...)

2. Premie volksverzekeringen

Belanghebbende is gedurende de jaren 1992 tot en met 1995 steeds als zeevarende werkzaam geweest voor X. b.v. (De betrokken medewerkers van de Belastingdienst; N.o.), hebben geoordeeld dat belanghebbende gedurende die periode verplicht in Nederland is verzekerd.

Dit standpunt is gebaseerd op de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever om in Nederland wonende zeevarenden, ongeacht hun nationaliteit, in beginsel hier te lande verplicht verzekerd te laten zijn. Dit heeft de staatssecretaris verwoord in een resolutie inzake toepassing van supranationale, multilaterale en bilaterale regelingen op het gebied van de sociale verzekering d.d. 5 maart 1969, nr. B69/721, punt I, laatstelijk gewijzigd bij Resolutie van 26 juli 1989, nr. IFZ 89-738.

Ook in de nota van toelichting bij artikel 4 van het 'Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1989' wordt expliciet gesteld dat de zeelieden, die in Nederland wonen of aan boord van een schip wonen dat in Nederland zijn thuishaven heeft, hier te lande verzekerd zijn voor de volksverzekeringen.

Tot het moment waarop de Hoge Raad zijn arrest d.d. 17 december 1997 heeft gewezen, is het beleid van de Belastingdienst dan ook steeds geweest dat in Nederland woonachtige zeevarenden te allen tijde in Nederland verplicht verzekerd zijn voor de volksverzekeringen. Het feit dat de Hoge Raad, naar nu blijkt, deze visie niet deelt doet hieraan niets af.

In zijn resolutie van 25 maart 1991, nr. DB 89/7352 (BNB 1991/142), heeft de staatssecretaris uitdrukkelijk bepaald dat een arrest van de Hoge Raad niet leidt tot het (op verzoek) ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag waarop het arrest van de Hoge Raad is gewezen. Dit lijdt slechts uitzondering indien op dat punt een afwijkende regeling wordt getroffen. Van een dergelijke regeling is echter in casu geen sprake.

Het genoemde arrest heeft daarom pas werking met ingang van 17 december 1997..."

6. Vervolgens wendde verzoekers gemachtigde zich met een klachtbrief van 7 april 1998 tot de Belastingdienst/Directie Particulieren Utrecht. Deze brief had de volgende inhoud:

"...Belanghebbende is nog steeds van mening dat (...) de regelgeving (...), op een onjuiste manier wordt uitgelegd.

(...)

Voor belanghebbende zijn 4 verzoeken ingediend tot vermindering van het premiebedrag vermeld op reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen.

(...)

De feiten over deze jaren liggen als volgt:

1992:

Belanghebbende is gedurende de periode van 4 november 1991 tot en met 13 februari 1992, gedurende de periode van 3 mei 1992 tot en met 13 augustus 1992 en gedurende de periode van 4 september 1992 tot en met 14 februari 1993 uitsluitend buiten Nederland werkzaam geweest, te weten in Nigeria voor een Nederlandse privaatrechtelijke werkgever aan boord van schepen welke de vlag voeren van Panama en Marshall Islands.

1993:

Belanghebbende is gedurende de periode van 4 september 1992 tot en met 14 februari 1993 en gedurende de periode van 12 maart 1993 tot en met 22 juli 1993 uitsluitend buiten Nederland werkzaam geweest, te weten in Nigeria voor een Nederlandse privaatrechtelijke werkgever aan boord van een schip welke de vlag voer van Marshall Islands.

Belanghebbende is gedurende de periode van 23 juli 1993 tot en met 31 december 1993 uitsluitend buiten Nederland werkzaam geweest, te weten in de Bahama's voor een Nederlandse privaatrechtelijke werkgever aan boord van een schip welke de vlag voer van Panama.

1994:

Belanghebbende is gedurende de periode van 1 januari 1994 tot en met 22 mei 1994 en gedurende de periode van 1 juni tot en met 31 december 1994 uitsluitend buiten

Nederland werkzaam geweest, te weten in Aruba voor een Nederlandse privaatrechtelijke werkgever aan boord van een schip welke de vlag voer van Panama.

1995:

Belanghebbende is gedurende de periode van 1 januari 1995 tot en met 31 december 1995 uitsluitend buiten Nederland werkzaam geweest, te weten in Aruba voor een Nederlandse privaatrechtelijke werkgever aan boord van een schip welke de vlag voer van Panama.

Voor al deze jaren geldt dat belanghebbende woonachtig is geweest in Nederland en de Nederlandse nationaliteit heeft.

Belanghebbende meent dat hij op grond van artikel 10 van het BUB 1989, KB 164, in al deze jaren voor bovenvermelde perioden alhier niet verplicht verzekerd is geweest en derhalve ook niet premieplichtig.

(...) geeft de Belastingdienst een aantal redenen op grond waarvan geen sprake kan zijn van een vermindering van de aanslagen met betrekking tot de premie volksverzekeringen.

De Belastingdienst vermeldt dat de verzekeringsplicht mede is gebaseerd op het standpunt dat de wetgever de uitdrukkelijke bedoeling had om in Nederland woonachtige zeevarenden, ongeacht hun nationaliteit, in beginsel hier te lande verplicht verzekerd te laten zijn.

Met betrekking tot het woord 'bedoeling' blijkt al dat de wetgeving dusdanig geformuleerd was, dat dit niet het geval was. Tevens blijkt uit de toevoeging 'in beginsel' dat zeevarenden dus ook uitgesloten kunnen worden!

Overigens is de resolutie van 5 maart 1969, nr. B69/721 mijns inziens niet meer dan een interne instructie aan de Belastingdienst, welke een verduidelijking geeft van de toe te passen wetgeving indien er sprake is van toepassing van supranationale, multilaterale en bilaterale regelingen op het gebied van sociale verzekering.

Tevens meldt de Belastingdienst de nota van toelichting bij artikel 4 van het BUB 1989. Artikel 4 heeft de essentie dat alleen op aan boord wonende zeevarenden dit artikel van toepassing kan zijn. Nu duidelijk is dat belanghebbende niet woonachtig is geweest aan boord van schepen, kan artikel 4 van het BUB geen doorgang vinden.

Vervolgens geeft de Belastingdienst aan dat hun beleid tot aan het arrest van de HR steeds is geweest dat in Nederland woonachtige zeevarenden te allen tijde in Nederland verplicht verzekerd zijn voor de volksverzekeringen. Dat de HR deze visie niet deelt, doet daar volgens de Belastingdienst niets aan af.

Overigens is die stelling van de Belastingdienst met betrekking tot het door hun gevoerde beleid niet juist. Vele van onze cliënten welke 'zeevarend' zijn, hebben op basis van ingediende verzoeken over de jaren 1989 tot en met 1996 een vermindering van de

aanslagen - welke reeds onherroepelijk vaststonden - ontvangen!

Mijns inziens draait het niet om een visie of een beleid wat is gevolgd, maar om de wetgeving zoals deze is en om het beleid zoals deze had moeten zijn.

Uit de uitspraak van de HR kan namelijk ook geconcludeerd worden dat de visie en het beleid van de Belastingdienst altijd al onjuist zijn geweest!

Als laatste wordt de resolutie van 25 maart 1991, nr. DB 89/7352 (BNB 1991/142) aangevoerd op grond waarvan de aanslagen niet verminderd kunnen worden. Volgens deze resolutie kan geen vermindering worden verleend indien in een arrest van de HR een toepassing van de belastingwet ligt besloten die voor belanghebbende gunstiger is dan bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing.

Echter, bij het regelen van de aanslagen is de belastingwetgeving niet juist toegepast. Immers, de HR geeft niet meer dan een bevestiging van de uitleg van de wettekst.

Mijns inziens is er dus absoluut geen sprake van nieuwe jurisprudentie. Noch de uitleg, noch de toepassing van artikel 10 van het BUB is gewijzigd door toedoen van de HR. Bij het beoordelen van de ingediende verzoeken is van bovenvermelde resolutie punt 3.1 van toepassing. Deze regelt dat een vermindering kan worden verleend indien verzoeker daar redelijkerwijs voor in aanmerking komt..."

7. De Belastingdienst/Directie Particulieren Utrecht antwoordde op 6 mei 1998:

"...Door u wordt geklaagd (...) over de interpretatie door de eenheid van de vrijstelling premieheffing voor zeevarenden.

(...)

Uw brief handelt overigens over een fiscaal-inhoudelijk onderwerp; hierin ben ik niet bevoegd te oordelen. Deze discussie dient zich, zoals u weet, af te spelen tussen u en de eenheid in de (ambtshalve) bezwaarfase en kan helaas niet leiden tot een beroepsprocedure omdat uw cliënt, naar ik heb begrepen, niet ontvankelijk is..."

B. Standpunt verzoeker

1. Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtschrijving onder klacht, en naar hetgeen is aangevoerd in de brief van zijn gemachtigde van 7 april 1998 (zie onder A.6.).

Voorts voerde verzoekers gemachtigde nog het volgende aan:

"...In februari en mei 1997 werd de inspecteur verzocht de reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen 1992 tot en met 1995 te verminderen met betrekking tot de premie

volksverzekeringen. Mijns inziens werd op basis van de uitspraak Hof Amsterdam d.d. 28 maart 1996 (zie achtergrond, onder 6) de vrijstelling premieheffing afgewezen. Echter, na beroep in cassatie bij de Hoge Raad casseerde de Hoge Raad (hierna te noemen HR) op 17 december 1997 (zie achtergrond, onder 7) de uitspraak van het Hof te Amsterdam.

Mede op basis van dit feit werden door verschillende eenheden van de Belastingdienst te lande eerder afgewezen en nog lopende verzoeken met betrekking tot reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen alsnog gehonoreerd, mede naar aanleiding van gedane toezeggingen.

(...)

Beleid van de Belastingdienst

(...) dat het beleid van de Belastingdienst, tot het moment waarop de HR arrest wees, steeds is geweest dat in Nederland woonachtige zeevarenden te allen tijde in Nederland verplicht verzekerd waren voor de volksverzekeringen.

Dit beleid heeft dan echter vele uitzonderingen gekend!!! Vele cliënten van ons bedrijf, welke zich vooral ten dienste stelt van zeevarenden en personen werkzaam in de offshore-en baggerindustrie, werden in het verleden reeds uitgesloten van de verplichte volksverzekeringen op grond van artikel 10 van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden 1989 (KB 164), hierna te noemen BUB 1989.

Dit beleid was mede gebaseerd op de beschikking van 5 maart 1969, nr. D69/721 (...).

Deze beschikking, (...) is niet meer dan een aanschrijving aan de eenheden welke een verduidelijking moet brengen in de toe te passen wetgeving inzake de sociale verzekeringen. Nergens in de 'resolutie' is terug te vinden dat zeevarenden te allen tijde verplicht verzekerd zouden zijn. De aanschrijving meldt alleen dat zeevarenden in beginsel als verzekerde moeten worden aangemerkt; ook een zeevarende kan op grond van algemene maatregelen uitgesloten worden van de verplichte volksverzekeringen.

Artikel 4 van het BUB 1989

Artikel 4 staat als volgt geformuleerd: 'Verzekerd ingevolge de volksverzekeringen is de Nederlander, die in dienstbetrekking staat tot een in Nederland wonende of gevestigde werkgever, deel uitmaakt van de bemanning van een zeevaartuig **en** woont aan boord van dat zeevaartuig.'

De essentie van dit artikel is mede dat men woonachtig moet zijn aan boord.

Zoals reeds door de HR werd bevestigd, kan artikel 4 alleen doorgang vinden indien er sprake is van onder meer wonen aan boord. Wordt aan één van de gestelde voorwaarden

niet voldaan, dan komt artikel 4 niet eens ter sprake. De woonplaats van belanghebbende staat vast; (verzoeker; N.o.) is woonachtig in Nederland en niet aan boord. (...)

Toepassing van de belastingwet

(...) dat er in het arrest van de HR wel degelijk een toepassing van de wetgeving besloten ligt die voor belanghebbende gunstiger is dan bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing. Er moet in deze situatie wel sprake zijn van éénzelfde artikel (art. 4 BUB versus artikel 10 BUB)!

De toepassing van **artikel 10** van het BUB is door de uitspraak van de HR niet gewijzigd. Belanghebbende is op grond van dit artikel niet verplicht verzekerd voor de volksverzekeringen en mitsdien niet premieplichtig.

Belanghebbende claimt op grond van dit artikel datgene waar hij in het verleden al recht op had; sprake van een gunstigere toepassing is er niet!

Het verzoek werd afgewezen op grond van **artikel 4** van het BUB 1989, welke in deze situatie niet eens ter sprake gebracht had mogen worden, daar belanghebbende niet woonachtig is geweest aan boord van schepen. Daar waar het draait om *beperking* van de kring verzekerden, gaat de Belastingdienst naar de *uitbreiding* van de kring verzekerden, wat mij zeer bevreemdt.

Nu ik de door de inspecteur aangebrachte motiveringen heb kunnen weerleggen, wil ik de navolgende aanvullende feiten inbrengen op basis waarvan de aanslagen van belanghebbende over de jaren 1992 tot en met 1995 alsnog ambtshalve herzien moeten worden.

Onverschuldigde betaling

Nu blijkt dat belanghebbende in de jaren 1992 tot en met 1995 niet verplicht verzekerd is geweest voor de premie volksverzekeringen, is belanghebbende ook geen premie volksverzekeringen verschuldigd geweest. Een teruggave van een onverschuldigde betaling is ook niet meer billijk.

(...)

Gelijkheidsbeginsel

Binnen de eenheid Dordrecht

Vreemd is het dat andere zeevarende belastingplichtigen op grond van artikel 10 van het BUB **wel** uitgesloten konden worden. Een door mij opgestelde lijst van andere belastingplichtigen die uitgesloten werden op grond van artikel 10 van het BUB is hierbij ingesloten. (zie hierna onder 2.b.; N.o.). Uit deze lijst blijkt dus mede dat een aantal

verzoekschriften ter vermindering van reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen ingediend **na** de uitspraak van de HR ook werden gehonoreerd.

Binnen de verschillende eenheden te lande onderling

Dat op enig punt aanzienlijke geografische verschillen in beleid met betrekking tot de wetstoepassing zouden ontstaan of blijken te bestaan, lijkt mij zeer onwaarschijnlijk.

Met het oog op het waarborgen van de eenheid van het fiscale beleid en de uitvoering hiervan door de Belastingdienst, heeft de staatssecretaris van Financiën gedragsregels opgesteld. Deze regels zijn verwoord in het besluit van 21 juli 1995, nr. AFZ94/4519M, (...). Juist dit besluit wekt het vertrouwen dat de eenheid van het fiscale beleid en de uitvoering hiervan worden gegarandeerd door de Belastingdienst en mijns inziens bindt juist deze garantie de gedragslijn van de éne inspecteur aan de andere!

Op basis hiervan wil ik U wijzen op de brief van de heer Kr. van de eenheid Breda, gedateerd 6 november 1997 (...) Na uitvoerige correspondentie werd door de heer Kr. ondertekend dat artikel 65 AWR met betrekking tot reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen gevolgd kon worden. In deze brief wordt door de inspecteur bevestigd dat hij op grond van artikel 65 AWR onherroepelijke aanslagen zal verminderen als het arrest van de Hoge Raad daartoe aanleiding zou geven. Deze bevestiging werd mede afgegeven op basis van een aanbeveling van **de Nationale Ombudsman!!!**

Door bepaalde eenheden werden toezeggingen gedaan met betrekking tot deze kwestie. (Verzoeker verwees terzake van de volgende beslissing van de Belastingdienst/Particulieren Middelburg, vestiging Zierikzee van 4 april 1997;

"...Samenvatting van uw bezwaar

Verzocht wordt om alsnog rekening te houden met 246 dagen vrijstelling premies volksverzekering op grond van artikel 10 BUB (KB 169)

Beoordeling van uw bezwaar

Belastingplichtige is werkzaam aan boord van een diving support vessel afwisselend op het Engelse en Noorse continentale plat. In verband met de lopende procedure bij de Hoge Raad zeg ik u toe dat de aanslag alsnog ambtshalve zal worden verminderd dat het arrest van de Hoge Raad daartoe aanleiding geeft. U moet zelf te zijner tijd een verzoek om vermindering indienen.

Beslissing op uw bezwaar

Ik wijs uw bezwaar af..."; N.o.)

Ook wordt door de kennisgroep premieheffing bevestigd dat er sprake is van diverse beleidsvormen tussen de eenheden onderling. (...)

Naast de lijst van toezeggingen gelieve ook aan te treffen een lijst die de afgewezen verzoeken vermeldt (zie hierna onder 2.c.; N.o.). Frappant is dat op deze lijst een aantal namen terug te vinden zijn welke ook op de lijst van toezeggingen vermeld zijn. Bij het bestuderen van de lijsten zal het U opvallen dat er binnen de Belastingdienst absoluut geen éénduidig beleid is gevoerd. (...)

Ik wil U extra opmerkzaam maken op de navolgende gevallen:

De heer Be.; bij de heer Be. zijn drie verzoeken van de vier wel toegekend en het vierde verzoek werd afgewezen;

De heer de Bi.; belastingplichtige (zeevarende) welke valt onder eenheid Dordrecht en bij wie de ingediende verzoeken wel zijn gehonoreerd.

De heer Pa.; het verzoek in 1995 werd bij eenheid Dordrecht ingediend en door eenheid Leeuwarden toegekend.

(...)

2. Bij het verzoekschrift had verzoekers gemachtigde gevoegd:

a. een door verzoekers gemachtigde samengesteld lijst met 18 namen van belastingplichtigen aan wie verschillende eenheden van de Belastingdienst voorafgaande aan het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997 een vrijstelling voor de premieheffing volksverzekering zouden hebben verleend op grond van artikel 10, lid 1, van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1989 (zoals dat gold tot 1 januari 1997).

b. een door verzoekers gemachtigde samengesteld lijst van circa 200 gevallen waarin door verschillende eenheden van de Belastingdienst eerder afgewezen en nog lopende verzoeken om (reeds onherroepelijke) aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen ambtshalve te verminderen (met betrekking tot de premie volksverzekeringen) alsnog zijn gehonoreerd nadat de Hoge Raad zijn arrest van 17 december 1997 had gewezen. Dit mede naar aanleiding van gedane toezeggingen. Het betrof in totaal 83 belastingplichtigen.

In deze lijst waren ook beslissingen van de Belastingdienst/Particulieren Middelburg opgenomen.

c. een door verzoekers gemachtigde samengestelde lijst van circa 150 gevallen waarin door verschillende eenheden van de Belastingdienst na de uitspraak van de Hoge Raad

van 17 december 1997 afwijzend is beslist op verzoeken om (reeds onherroepelijke) aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (alsnog) te verminderen (met betrekking tot de premie volksverzekeringen). Het betrof in totaal 59 belastingplichtigen.

Een aantal van deze belastingplichtigen kwam ook voor op de hiervoor onder b. bedoelde lijst. In deze lijst waren ook beslissingen van de Belastingdienst/Particulieren Middelburg opgenomen.

Bedoelde lijsten geven geen informatie over de specifieke omstandigheden van de afzonderlijke gevallen.

C. Standpunt Belastingdienst/Particulieren/ondernemingen dordrecht

In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht het volgende mee:

"...dat het in het onderhavige geval, gezien het feitencomplex, gaat om een in Nederland wonende zeevarende, die in dienstbetrekking is bij een in Nederland gevestigde werkgever.

Premieplicht in Nederland wonende zeevarenden

Tot het moment dat de Hoge Raad op 17 december 1997 arrest (rolnr. 32.216) wees inzake de toepassing van artikel 10 van het Besluit Uitbreiding en Beperking van de kring van verzekerden 1989 (hierna: BUB), was het beleid binnen de Belastingdienst dat in Nederland woonachtige zeevarenden in dienstbetrekking bij een in Nederland gevestigde werkgever, hier te lande verzekerd waren voor de volksverzekeringen, tenzij internationale bepalingen inzake sociale zekerheid hierop een uitzondering maakten. Dit beleid heeft de staatssecretaris verwoord in de Resolutie van d.d. 5 maart 1969, nr. B69/721, laatstelijk gewijzigd bij de Resolutie van 26 juli 1989, nr. IFZ '89-738.

Gezien vorengenoemd arrest staat vast dat de Hoge Raad deze visie niet deelt.

Verzoeker stelt dat diverse eenheden in de periode *voorafgaand* aan de datum van het eerdergenoemde arrest een vrijstelling voor de premieheffing volksverzekeringen hebben verleend op grond van artikel 10 van het BUB. De verzoeker heeft voor deze stelling een lijst met 18 namen van belastingplichtigen meegestuurd (...). Verzoeker stelt verder dat deze belastingplichtigen in gelijke omstandigheden verkeerden en desondanks (vóór 17 december 1997) in aanmerking kwamen voor vrijstelling premieheffing volksverzekeringen.

Zoals hiervoor is verwoord was het beleid van de Belastingdienst dat zeevarenden die gezien het feitencomplex in dezelfde situatie verkeerden als (verzoeker; N.o.), verzekerd waren voor de volksverzekeringen. In casu heb ik geen onderzoek verricht of de situatie van de door de verzoeker genoemde personen identiek is aan die van (verzoeker; N.o.).

De personen vallen namelijk niet onder de competentie van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Dordrecht.

Van de door de verzoeker opgestelde lijst is af te leiden dat deze personen verspreid zijn over diverse eenheden van de Belastingdienst. Deze lijst geeft bovendien geen inzicht hoe de aanslagregeling tot stand is gekomen.

Een (bewust) standpunt over de premieplicht is afhankelijk van vele factoren. Zo is bijvoorbeeld allereerst nodig een definitie van het begrip "zeevarende". Daarnaast is van belang waar de belastingplichtige woont en waar zijn werkgever is gevestigd.

Aan de hand van deze lijst kunnen naar mijn oordeel geen conclusies worden verbonden.

Ambtshalve vermindering

Voor het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven zijn in het Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735 (hierna: Voorschrift ambtshalve vermindering) voorschriften opgesteld. Paragraaf 9 van dit besluit bepaalt: *"Een arrest van de Hoge Raad dan wel een mededeling of een andere schriftelijke aanwijzing mijnerzijds, waarin een toepassing van de belastingwet ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing gevolgde toepassing, leidt niet tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte op de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van de mededeling of andere schriftelijke aanwijzing, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen."*

Dit betekent in het onderhavige geval dat op aanslagen die op 17 december 1997 reeds onherroepelijk vaststonden **niet** meer zal worden terug gekomen. De staatssecretaris van Financiën heeft dit in zijn besluit van 19 mei 1998, IFZ98/238 *expliciet* bevestigd.

Verzoeker stelt dat door verschillende eenheden van de Belastingdienst naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad alsnog ambtshalve vermindering van onherroepelijk vaststaande aanslagen is verleend. Een en ander al dan niet op grond van gedane toezeggingen. Volgens verzoeker is er geen sprake van een eenduidig beleid.

Met betrekking tot voornoemde stelling merk ik op dat het voorkomt, dat, indien de aanslag nog *niet* onherroepelijk vast staat, een aanslagregelaar dan wel een behandelaar van een bezwaarschrift, in afwachting van het arrest van de Hoge Raad, aan een belastingplichtige (die van mening is dat artikel 10 BUB ook op zeevarenden van toepassing is) toezegt de onherroepelijk vaststaande aanslag alsnog ambtshalve te verminderen indien het arrest van de Hoge Raad daartoe aanleiding geeft. Dit betekent, dat de belastingplichtige ten aanzien van dit punt geen bezwaar- en/of beroepschrift hoeft in te dienen, maar kan volstaan met een verzoek om ambtshalve te verminderen als arrest is gewezen.

Een dergelijke toezegging heeft de eenheid Belastingdienst/Particulieren Middelburg, vestiging Zierikzee, op 4 april 1997 ook gedaan.

In de situatie van (verzoeker; N.o.) is echter noch tijdens de aanslagregeling, noch in de bezwaarfase, een dergelijke toezegging gedaan.

Er zijn signalen binnengekomen dat diverse eenheden van de Belastingdienst (niet zijnde Particulieren/Ondernemingen/Dordrecht) verschillend met de verzoeken om ambtshalve vermindering omgaan. Naar aanleiding hiervan heeft de Belastingdienst/Particulieren Rotterdam namens de kennisgroep premieheffing onderzoek verricht waarom de betrokken eenheden van de Belastingdienst aan de verzoeken zijn tegemoet gekomen (...).

Terzijde merk ik op dat in de kennisgroep premieheffing specialisten van de Belastingdienst op het gebied van de premieheffing zitten. Zij adviseren de portefeuillehouder premieheffing op zijn verzoek.

Hieruit is niet gebleken dat de betrokken eenheden van de Belastingdienst in strijd met het Voorschrift ambtshalve vermindering hebben gehandeld. Het betreft bijvoorbeeld situaties waarin conform het voorgaande toezeggingen zijn gedaan. In een incidenteel geval is niet onderkend dat een bezwaarschrift te laat werd ingediend.

In het geval van de eenheid Particulieren/Ondernemingen Breda heeft de inspecteur (de aanbeveling van de Nationale ombudsman in zijn rapport van 2 oktober 1997 (zie achtergrond, onder 9 ; N.o.) in relatie tot het arrest van de Hoge Raad van

17 december 1997 te ruim geïnterpreteerd, door ervan uit te gaan dat in Nederland woonachtige zeevarenden ook in het verleden (vóór de datum van voornoemd arrest) niet als premieplichtig voor de volksverzekeringen konden worden aangemerkt. De inspecteur is daarbij echter uitgegaan van een onjuiste interpretatie van het begrip nieuwe jurisprudentie. Op basis hiervan heeft hij paragraaf 9 van het Voorschrift ambtshalve vermindering niet van toepassing geacht en toegezegd de onherroepelijk vaststaande aanslagen te verminderen.

Naar mijn mening kan uit het voorgaande niet de conclusie worden getrokken dat geen sprake is van eenduidig beleid. Het beleid is duidelijk en de uitvoering heeft op mijn eenheid conform dit beleid plaatsgevonden.

Strekking Besluit van 5 maart 1969 en artikel 4 BUB

In de door verzoeker aangehaalde beschikking van 5 maart 1969, nr. D69/721, laatstelijk gewijzigd bij de Resolutie van 26 juli 1989, nr. IFZ '89-738 wordt door middel van een limitatieve opsomming aangegeven welke groepen zeevarenden onder bepaalde voorwaarden worden uitgesloten van de verzekeringsplicht voor de volksverzekeringen. De

basis hiervan ligt in de toepassing van de EEG-Verordening nr. 1408/71, enige multilaterale overeenkomsten en sociale verzekeringsverdragen waarbij Nederland partij is.

Artikel 4 BUB breidt de kring van verplicht verzekerden uit met de daarin benoemde groep van zeevarenden. In de toelichting op dit artikel wordt tevens de bedoeling van de wetgever verwoord om zeevarenden die in Nederland woonachtig zijn, verplicht verzekerd te stellen voor de volksverzekeringen..."

D. Reactie verzoeker

1. In reactie op het standpunt van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht bestreed verzoekers gemachtigde andermaal de juistheid van de opgelegde aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 tot en met 1995.

Meer algemeen liet hij (onder meer) nog het volgende weten:

"...De eenheid maakt uitgebreid verhaal over het in het verleden gevoerde beleid.

In hoeverre dit beleid juist is geweest en in overeenstemming met de (nationale) wetgeving, wordt in de brief verder niet vermeld.

(...)

Tevens wordt door de eenheid niet expliciet gemeld of (verzoeker; N.o.) nu wel of niet verplicht verzekerd is geweest voor de Nederlandse sociale wetgeving. Uitsluitend op basis van het beleid van de Belastingdienst met betrekking tot het ambtshalve verminderen van aanslagen, meent de inspecteur dat hij de aanslagen niet hoeft te verminderen. De Hoge Raad heeft echter bij arrest van 17 december 1997 niet meer dan de toepassing van artikel 10 BUB bevestigd.

Premieplicht in Nederland wonende zeevarenden

Op pagina twee van de brief van de eenheid meldt de eenheid dat een standpunt over de premieplicht afhankelijk is van vele factoren. Ondergetekende onderkent - tezamen met de eenheid Dordrecht - het belang van het begrip 'zeevarende'; per belastingplichtige dient bepaald te worden onder welke categorie 'zeevarende' de belastingplichtige geschaard kan worden. De premieplicht kan verschillen met betrekking tot een andere interpretatie van het begrip 'zeevarende'.

(...)

Ambtshalve vermindering

De eenheid vangt aan met de tekst van paragraaf 9 van het besluit van 25 maart 1991, nr DB89/735 (BNB 1991/1420) (hierna te noemen voorschrift ambtshalve vermindering).

Ik wil U met klem wijzen op het volgende gedeelte van deze tekst: '*..., waarin een toepassing van de belastingwet ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan bij de heffing gevolgde toepassing,...*'

Noch de toepassing van artikel 4 van het BUB 1989, noch de toepassing van artikel 10 van het BUB 1989, is door het arrest van de Hoge Raad gewijzigd!

Belanghebbende claimt alleen datgene waar hij in het verleden al recht op had: ten onterechte ingehouden premies volksverzekeringen.

De stelling van de eenheid dat uitsluitend in het geval dat een aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat, een toezegging wordt gedaan met betrekking tot het ambtshalve verminderen, kan niet overheid blijven. (Verzoeker verwees naar een beslissing van de Belastingdienst/Particulieren Middelburg, vestiging Zierikzee, d.d. 4 april 1997 op een bezwaarschrift van 25 februari 1997 tegen een, op 28 februari 1996 gedagtekende aanslag ib/pvv 1995. Deze beslissing had de volgende inhoud:

"Beoordeling van uw bezwaar (...)

Voor wat betreft de vrijstelling premies volksverzekeringen is belastingplichtige werkzaam aan boord van een support diving vessel afwisselend op het Engelse en Noorse continentale plat. In verband met de lopende procedure bij de Hoge Raad zeg ik u toe dat de aanslag alsnog ambtshalve zal worden verminderd als het arrest van de Hoge Raad daartoe aanleiding geeft. U moet zelf te zijner tijd een verzoek om vermindering indienen"; N.o.).

De eenheid meldt tevens dat er in het geval van (verzoeker; N.o.) nooit een dergelijke toezegging is gedaan. Mijns inziens is in dit geval een toezegging geen vereiste; indien sprake is van een aperte onjuistheid (zoals in het geval van belanghebbende), kan de inspecteur op grond van artikel 65 AWR de aanslag ambtshalve verminderen.

Verder wordt door de eenheid gemeld dat er signalen binnengekomen waren dat diverse eenheden van de Belastingdienst (waaronder ook de eenheid Dordrecht!) verschillend met de verzoeken om ambtshalve vermindering omgaan. (...)

Uit de brief van de eenheid blijkt en ik citeer letterlijk: 'Hieruit is niet gebleken dat de betrokken eenheden van de Belastingdienst in strijd met het voorschrift ambtshalve vermindering hebben gehandeld.' Er is geen sprake van een incidenteel geval; gezien de lijst van toewijzingen (zie onder B. 2.b.; N.o.) mag blijken dat met regelmaat van de klok verzoeken ambtshalve verminderingen werden toegekend. (...)

Voor wat betreft de eenheid Dordrecht mag ik U melden dat deze eenheid de verzoeken ambtshalve vermindering van de heer Bi. zonder problemen of enige voorgaande correspondentie heeft toegekend.

De eenheid Dordrecht vermeldt tevens dat de inspecteur van eenheid Breda uw aanbeveling van 2 oktober 1997 te ruim heeft geïnterpreteerd, alsmede van het feit dat van een onjuiste interpretatie van het begrip 'nieuwe jurisprudentie' is uitgegaan. Het standpunt welke door de inspecteur te Breda werd ingenomen, werd ingenomen naar aanleiding van uitvoerige correspondentie, (telefonisch) overleg met diverse inspecteurs en interne vergaderingen bij de eenheid op zich. Er mag er dan vanuit worden gegaan dat de inspecteur bij de beoordeling van het verzoek ambtshalve vermindering niet over één nacht ijs is gegaan.

§ 7 van het voorschrift ambtshalve vermindering geeft de inspecteur in deze zelfs nog de mogelijkheid de aanslagen binnen een termijn van 10 jaar na het ontstaan van de belastingsschuld ambtshalve te verminderen!

Gezien het bovenstaande kan ik mij absoluut niet met de mening van de eenheid verenigen dat er sprake is geweest van een duidelijk en éénduidig beleid. Het beleid met betrekking tot de premieplicht van zeevarenden is in de voorgaande jaren (...) meerdere malen door de Belastingdienst achteraf gewijzigd, wat mijns inziens niet tot een duidelijk beleid kan leiden (...)

(...)

Tot slot van deze brief wil ik nog de volgende opmerking plaatsen. De Sociale Verzekeringsbank (hierna te noemen SVB) welke eveneens de verzekeringsplicht bepaalt in verband met het toekennen van een AOW-uitkering, is met mij van mening dat in Nederland wonende zeevarenden werkzaam voor een Nederlandse werkgever, onder bepaalde omstandigheden wel uitgesloten konden worden van de Nederlandse sociale voorzieningen op grond van artikel 10 van het BUB. (...)

In het geval van (verzoeker; N.o.) heb ik de SVB verzocht zijn verzekerings- en premieplicht te beoordelen. Telefonisch werd mij reeds medegedeeld dat belanghebbende niet verzekerd is geweest. Wanneer de schriftelijke bevestiging binnenkomt, zal ik U deze per ommekeer doen toekomen.

Volledigheidshalve moet ik meedelen dat de heer P van de eenheid Dordrecht telefonisch al een keer (onder voorbehoud) liet weten dat belanghebbende niet verzekerd is geweest..."

2. Bij zijn reactie had verzoekers gemachtigde een lijst gevoegd van circa 30 gevallen waarin recent door verschillende eenheden van de Belastingdienst (reeds onherroepelijke) aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen waren verminderd (met

betrekking tot de premie volksverzekeringen) na de uitspraak van de Hoge Raad van 17 december 1997.

Bedoelde lijst gaf geen informatie over de specifieke omstandigheden van de afzonderlijke gevallen.

3. Aanvullend deelde verzoekers gemachtigde nog het volgende mee:

"...De eenheid Dordrecht meldt dat het beleid van de Belastingdienst tot het arrest van de Hoge Raad is geweest dat in Nederland woonachtige zeevarenden in dienstbetrekking bij een in Nederland gevestigde werkgever, hier te lande verzekerd waren voor de volksverzekeringen, tenzij internationale bepalingen inzake sociale zekerheid hierop een uitzondering maakten.

Uit een gesprek welke ik mocht onderhouden met de inspecteur van de eenheid

Middelburg (vestiging Terneuzen), blijkt dat deze eenheid zeevarenden woonachtig in Nederland en werkzaam voor een in Nederland gevestigde werkgever voor het arrest van de HR op grond van de nationale wetgeving wel hebben uitgesloten van Nederlandse sociale wetgeving (mits aan de gestelde voorwaarden werd voldaan).

Op dit moment slaat volgens zeggen van de inspecteur de eenheid de (interne) instructie van het Ministerie met betrekking tot het niet ambtshalve verminderen van reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen in de wind.

Op basis van het beleid zoals deze in het verleden reeds werd gevoerd en het arrest van de HR van 17 december 1997 ziet de eenheid Middelburg Terneuzen geen aanleiding om het door hen in het verleden gevoerde beleid te wijzigen.

De bij deze eenheid ingediende verzoeken om ambtshalve vermindering van een onherroepelijk vaststaande aanslag met betrekking tot ten onrechte ingehouden premies volksverzekeringen worden dan ook tot op dit moment zonder enige problemen toegekend..."

E. NadeRe informatie van de sociale verzekeringsbank

Op verzoek van de Nationale ombudsman verstrekke de Sociale Verzekeringsbank de volgende informatie:

"...met betrekking tot de verzekeringsplicht van een zeevarende die gedurende de jaren 1992 tot en met 1995 als zeevarende werkzaam is geweest voor een Nederlandse werkgever.

Het is inderdaad zo, dat de SVB (Sociale Verzekeringsbank; N.o) voordat het arrest van de Hoge Raad werd gewezen in genoemde periode het standpunt heeft ingenomen dat in

Nederland wonende zeevarenden die werken voor een in Nederland gevestigde werkgever niet kunnen worden uitgesloten van de verzekering volksverzekeringen op grond van artikel 10 van het besluit uitbreiding en beperking kring van de verzekerden volksverzekeringen (besluit van 3 mei 1989, Stb. 164).

Vanaf het moment dat het arrest van de Hoge Raad is gewezen volgt de SVB het arrest met terugwerkende kracht tot 1 juli 1989 (datum inwerkingtreding artikel 10 van KB 164).

Dit betekent dat de SVB er alsnog van uit gaat dat de betrokkenen in de periode gelegen tussen 1 juli 1989 en 1 januari 1997 (datum wijziging artikel 10 KB 164) uitgesloten zijn geweest van de verzekering.

Dit is met name van belang voor de berekening van het AOW-pensioen omdat de SVB de verzekeringsloopbaan van betrokkene pas vaststelt op het moment dat de betrokkene pensioengerechtigd wordt. Premies volksverzekeringen die zijn betaald in de periode gelegen tussen 1 juli 1989 en 1 januari 1997 en die niet worden of zijn gerestitueerd door de Belastingdienst worden geacht te zijn betaald voor de vrijwillige AOW-verzekering. De betreffende tijdvakken worden als vrijwillige verzekeringstijdvakken in het AOW-pensioen gehonoreerd.

In geval ten onrechte betaalde premies wel worden of zijn gerestitueerd door de belastingdienst worden de betreffende tijdvakken gekort op het AOW-pensioen..."

F. reactie verzoeker Op de informatie van de sociale verzekeringsbank

In reactie op de informatie van de Sociale verzekeringsbank liet verzoeker het volgende weten:

"...De SVB probeert echter oplossingen te creëren voor 'problemen' die door de Belastingdienst worden veroorzaakt.

De SVB meldt namelijk het volgende: 'Premies volksverzekeringen die zijn betaald in de periode gelegen tussen 1 juli 1989 en 1 januari 1997 (...) en die niet worden of zijn gerestitueerd door de belastingdienst worden geacht te zijn betaald voor de vrijwillige AOW-verzekering. De betreffende tijdvakken worden als vrijwillige verzekeringstijdvakken in het AOW-pensioen gehonoreerd.

In geval ten onrechte betaalde premies wel worden of zijn gerestitueerd door de belastingdienst worden de betreffende tijdvakken gekort op het AOW-pensioen.'

Zoals reeds eerder vermeld (...) is ondergetekende van mening dat indien er geen sprake is van verzekeringsplicht, er ook geen premieplicht kan bestaan. Indien dus ten onrechte premies volksverzekeringen zijn berekend, dienen deze (door de Belastingdienst) gerestitueerd te worden aan de belanghebbende.

Vreemd is dat indien de Belastingdienst de premies niet restitueert, de SVB als tegemoetkoming (hoewel zeer goed bedoeld) de betaalde premies acht te zijn betaald voor de vrijwillige AOW-verzekering. Belanghebbende heeft echter in deze geen enkele medezeggenschap over de wijze hoe zijn eigen geld wordt aangewend! Het had inderdaad zo kunnen zijn dat belanghebbende zijn AOW-verzekering **vrijwillig** had willen doorzetten; in dit geval wordt hij echter **verplicht** de AOW-verzekering voort te zetten! Wat in het geval dat hij het ontstane overheidspensioengat op een andere manier, bijvoorbeeld via een particuliere verzekeringsmaatschappij, had willen dichten?

Tevens worden door de SVB ook de premies die betaald zijn voor de overige volksverzekeringen (niet de premie voor de AOW), aangemerkt als een premie betaald voor de vrijwillige AOW-verzekering. Indien iemand zijn AOW-verzekering vrijwillig voort wil zetten, hoeft hij mijn inziens uitsluitend de premie te betalen voor deze verzekering.

Ondergetekende is bekend met het feit dat de verzekeringsloopbaan van betrokkene pas op 65-jarige leeftijd wordt vastgesteld, zulks in verband met het berekenen van de hoogte van de AOW-uitkering. Tevens is bekend dat in het geval de premies worden gerestitueerd, op de hoogte van de AOW-uitkering een korting plaatsvindt.

Ondergetekende meent nog steeds dat de Belastingdienst de ten onrechte ingehouden premies volksverzekeringen dient te restitueren. Blijkens het schrijven van de SVB dient teruggave van premies volksverzekeringen gehonoreerd te worden indien men niet verzekerd is geweest in de periode gelegen tussen 1 juli 1989 en 1 januari 1997. Hoewel de bereidwilligheid van de SVB in deze zeer op prijs wordt gesteld, is ondergetekende van mening dat juist de Belastingdienst een schikkingsregeling dient te treffen..."

G. Nadere informatie staatssecretaris van Financiën

1. Op verzoek van de Nationale ombudsman verstrekte de Staatssecretaris van Financiën de volgende informatie:

"...In zijn reactie (...) geeft (...) de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen (hierna: de Belastingdienst Dordrecht) terecht aan dat de Belastingdienst tot het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997 het beleid voerde dat in Nederland woonachtige zeevarenden, in dienstbetrekking bij een in Nederland gevestigde werkgever, hier te lande verzekerd waren voor de volksverzekeringen tenzij internationale bepalingen inzake sociale zekerheid hierop een uitzondering maakten. Dat gemachtigde van verzoeker (...) een lijst heeft overgelegd met daarop 18 namen van belastingplichtigen aan wie in het verleden (d.w.z. voorafgaande aan de datum van bedoeld arrest) reeds een vrijstelling voor de premieheffing volksverzekeringen werd verleend, betekent in dit verband geenszins dat deze gevallen door die eenheden van de Belastingdienst op van het gestelde beleid afwijkende wijze zijn behandeld. Uit de (...) overgelegde lijst blijkt immers niets van de omstandigheden van het individuele geval. Het is voor de Belastingdienst niet

mogelijk exact te achterhalen in hoeverre de omstandigheden van de (in de lijst; N.o.) genoemde gevallen afwijkend waren ten opzichte van die van (verzoeker; N.o.). De naspeuringen van de Belastingdienst rechtvaardigen naar mijn mening niet de conclusie dat die gevallen in afwijking van het ter zake geldende beleid werden behandeld. Ik ben dan ook van mening dat voor het beoordelen van de door verzoeker ingediende klacht over de afwijzende beslissing op zijn verzoek om ambtshalve vermindering de door (verzoeker; N.o.) overgelegde lijst met namen, zelfs al zou in sommige gevallen abusievelijk zijn afgeweken van het geldende beleid, niet tot een heroverweging zou nopen.

Met betrekking tot de signalen dat diverse eenheden van de Belastingdienst verschillend met de verzoeken om ambtshalve vermindering zijn omgegaan, deel ik de conclusie van de Belastingdienst Dordrecht dat hieruit niet zonder meer kan worden geconcludeerd dat van een eenduidig beleid op dit punt geen sprake is (geweest). Voor de toepassing van de Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735, laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 3 juni 1996, nr. AFZ/1125M, hierna de Voorschriften) geldt dat individuele gevallen steeds in verschillende categorieën waren onder te brengen en uit dien hoofde ook verschillend werden behandeld. Fouten die daarbij zijn gemaakt, kunnen niet tot gevolg hebben dat gevallen die voor de toepassingen van de Voorschriften wezenlijk anders zijn, dienovereenkomstig moeten worden behandeld. Ik merk hierbij nog op dat herstel van fouten veelal niet meer mogelijk blijkt.

Zoals uit het resultaat van het door de kennisgroep premieheffing terzake ingestelde onderzoek blijkt (...), geldt ten aanzien van de gesignaleerde gevallen dat niet altijd werd onderkend dat de bezwaarschriften te laat waren ingediend. Ook werd in een enkel geval tot het verlenen van teruggaaf besloten vanwege een onjuiste interpretatie van het begrip 'nieuwe jurisprudentie' dan wel werd uitgegaan van een (veronderstelde) dienstbetrekking tot een niet in Nederland gevestigde werkgever. Zo ook voor wat betreft de door de Belastingdienst Middelburg (vestiging Terneuzen) toegewezen verzoeken om ambtshalve vermindering. Dat laatstgenoemde eenheid daarbij mijn (interne) instructie met betrekking tot het niet ambtshalve verminderen van reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen (Besluit van 19 mei 1998, nr. IFZ98/238M, Infobulletin 98/458) in wind zou slaan, is mij niet gebleken.

Ten aanzien van het door (verzoeker; N.o.) gestelde aangaande het door de Sociale Verzekeringsbank (SVB) tot 1 juli 1989 verlenen van terugwerkende kracht aan het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997, merk ik nog het volgende op.

In de Coördinatiecommissie Sociale Verzekeringen - het informele overlegorgaan tussen alle betrokkenen bij sociale zekerheid - was dienaangaande uitdrukkelijk afgesproken alleen ten aanzien van degenen die zich daadwerkelijk bij de SVB zouden afmelden een korting op de later te verstrekken AOW toe te passen. Premies die ten onrechte zijn

betaald maar niet meer kunnen worden teruggegeven (bijvoorbeeld omdat die bedragen niet meer bekend zijn) zouden volgens vaststaand beleid van de SVB als vrijwillig betaalde premies worden aangemerkt teneinde een korting op de uitkering over deze jaren te voorkomen..."

2. De Staatssecretaris had bij zijn brief een afschrift gevoegd van de resultaten van het door de Belastingdienst gehouden onderzoek naar de redenen waarom verschillende eenheden aan de ingediende verzoeken om ambtshalve vermindering zijn tegemoetgekomen. Het betrof een steekproef met betrekking tot de door verzoeker overgelegde lijst van gevallen waarin door verschillende eenheden van de Belastingdienst (reeds onherroepelijke) aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen zijn verminderd (met betrekking tot de premie volksverzekeringen) na de uitspraak van de Hoge Raad van 17 december 1997. De resultaten luiden als volgt:

Naam

Initialen

Inspectie

Woonplaats

Datum verz.

Datum ontv.

Reden ambtshalve vermindering

Be.

C.J.M.

P/Leiden

Lisse

26 mrt. 98

07 apr. 98

Bij behandeling van bezwaar er vanuit gegaan dat er sprake was van een buitenlandse werkgever

Bo.

S.

P/Amersfoort

Amersfoort

26 mrt 98

07 apr. 98

voor 17/12 afgedaan, waarom niet bekend, stukken liggen in Apeldoorn

Br.

P.W.L.

P/ Middelburg

Oostkapelle

26 mrt 98

07 apr. 98

Buitenlandse werkgever, ziet niet speciaal op dit arrest

Co.

P.

P/Breda

?

26 mrt 98

07 apr. 98

Op basis van res. 25 maart 1991, VN 301097 klacht ombudsman is geen nieuwe jurisprudentie

D.

O.F.

P/Middelburg

Goes

26 mrt 98

07 apr. 98

95 was tijdig; 94 op basis van opgewekt vertrouwen (Is ml. discutabel)

E.

J.J.H.

P/Nijmegen, vest. Arnhem

Ede

26 mrt 98

11 mei 98

voor datum arrest toegewezen

G.

J.

P/Hoogeveen, vest.

Kampen

Emmeloord

26 mrt 98

07 apr. 98

Niet opgemerkt dat de bezwaarschriften te laat waren

Ha.

M.

P/Haarlem

IJmuiden

26 mrt 98

07 apr. 98

Stond nog niet onherroepelijk vast

Ho.

H.

P/Hengelo, vest. Enschede

Haaksbergen

26 mrt 98

07 apr. 98

Niet opgemerkt dat de bezwaarschriften te laat waren

J.

P.J.

P/Leeuwarden

Harlingen

26 mrt 98

27 apr. 98

buitenlandse werkgever

Ke.

A

P/Leeuwarden

Lemmer

26 mrt 98

27 apr. 98

Niet opgemerkt dat bezwaarschriften te laat waren

Ko.

P.W.

P/Zutphen,

vest, Doetinchem

Aalten

26 mrt 98

geen reactie

Kr.

W.J.

P/Leiden

Noordwijk

26 mrt 98

20 Mei 98

HAL als buitenlandse werkgever aangemerkt (foutje dus)

Le.

J.H.A.

P/Rotterdam

Rotterdam

26 mrt. 98

31 mrt. 98

Niet opgemerkt dat de bezwaarschriften te laat waren

Loo

A.C.M.R.

P/Amsterdam

Amstelveen

26 mrt. 98

07 apr.98

Niet opgemerkt dat de bezwaarschriften te laat waren

M.

A.

P/Rotterdam

Vlaardingen

26 mrt. 98

31 mrt. 98

Niet opgemerkt dat de bezwaarschriften te laat waren

P.

R.

P/Amersfoort

Amersfoort

26 mrt. 98

07 apr. 98

voor 17/12 afgedaan, waarom niet bekend, stukken liggen in Apeldoorn

Ra.

W.C.

P/Oss, vest. Den Bosch

Den Bosch

26 mrt. 98

07 apr. 98

geen nieuwe jurispr. bevestiging van wettelijke regel, dus gelden AWR bepalingen niet

Ro.

L.B.

P/Amersfoort

Baarn

26 mrt 98

07 apr. 98

voor 17/12 afgedaan, waarom niet bekend, stukken liggen in Apeldoorn

Ro.

P.W.

P/Amersfoort

Baarn

26 mrt 98

07 apr. 98

voor 17/12 afgedaan, waarom niet bekend, stukken liggen in Apeldoorn

TJ.

C.

P/Leeuwarden

Sint Annaparochie

26 mrt 98

27 apr. 98

buitenlandse vlag, dus niet verzekerd

To.

R.E.

P/Gouda

Gouda

26 mrt 98

07 apr. 98

Niet opgemerkt dat de bezwaarschriften te laat waren

W.

S.

P/Rotterdam

Hellevoetsluis

26 mrt 98

31 mrt. 98

Niet opgemerkt dat de bezwaarschriften te laat waren

Z.

P.J.G.

P/Heerlen BTL

St. Helens-Merseyside Groot Brittanië

26 mrt 98

04 mei 98

In verband met aanhouden in afw. arrest HR, sprake van opgewekt vertrouwen

h. reactie verzoeker Op de informatie van de staatssecretaris van Financiën

1. In reactie op de informatie van de Staatssecretaris van Financiën liet verzoekers gemachtigde het volgende weten:

"... 'Beleid' van de Belastingdienst

Zowel de Belastingdienst als het Ministerie spreken over het 'beleid'.

Wellicht is uit eerdere correspondentie niet duidelijk naar voren gekomen dat er absoluut geen sprake is geweest van enig beleid dan ook. Ondergetekende heeft na uitgebreid onderzoek tot op heden geen schriftelijke verwoording van het 'beleid' kunnen achterhalen.

Per 1 juli 1989 is het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden 1989 in werking getreden. Voor deze datum was en bleef elke ingezetene verzekerd krachtens de volksverzekeringen. Bij de belastingdienst is slechts langzaam doorgedrongen dat na inwerkingtreding van dit besluit andere situaties qua premieplicht konden optreden dan in het verleden het geval was.

De onwetendheid en inflexibiliteit alsmede de verstarring onder invloed van oude regelgeving wordt thans 'beleid' genoemd!

De min of meer overeenkomende gedachtegang van diverse eenheden dat in Nederland woonachtige zeevarenden werkzaam voor een in Nederland gevestigde werkgever te allen tijde verzekerd waren, is pas ontstaan na een verkeerde uitleg van het Hof te Amsterdam (uitspraak van 28 maart 1996) en de aandacht die in vakliteratuur hieraan is besteed. De uitspraak van het Hof te Amsterdam werd door de Hoge Raad volledig van tafel geveegd.

De fiscus verdedigt zich door het aanhalen van de aanschrijving van 5 maart 1969, nr. DB69/721, zoals laatstelijk gewijzigd bij beschikking van 26 juli 1989, nr. IFZ89-738. Indien de inhoud van deze aanschrijving door de fiscus wordt aangehaald, is het vreemd dat de fiscus voorbij gaat aan de meest belangrijke zinssnede van onderstaande passage:

"Zeevarenden, ongeacht hun nationaliteit, die in Nederland wonen, zijn **in beginsel** hier te lande verzekerd.' De zinssnede 'in beginsel' geeft al aan dat er uitzonderingen kunnen bestaan op grond van zowel nationale als internationale of Europese regelgeving.

(...)

De inhoud van de aanschrijving - welke niet meer dan een opsomming geeft van de uitkomsten na toepassing van Europese, bi- en multilaterale regelgeving - mist iedere verwijzing naar de nationale wetgeving. Dit houdt echter niet in dat de nationale wetgeving uitgesloten dient te worden. Zoals de Hoge Raad reeds bevestigde, konden zeevarenden op grond van de nationale wetgeving (artikel 10 van het BUB 1989, KB 164) uitgesloten worden van de kring der verzekerden volksverzekeringen.

Vrijstelling premieheffing bij aangifte verleend

Uit het schrijven blijkt dat uit de door mij overlegde lijst niet de omstandigheden per individueel geval blijken. Naar ik aanneem kan de Belastingdienst in hun archief wel één en ander boven water krijgen indien hier enige moeite voor wordt gedaan. Desnoods ben ik niet beroerd om enige stukken uit ons archief aan te leveren waaruit de diverse feitencplexen kunnen blijken.

De lijst met 18 namen was slechts een kleine greep uit ons cliëntenbestand. Deze namen zijn slechts genoemd omdat hiervan zeer snel en met zekerheid viel vast te stellen dat vrijstelling premieheffing wel werd verleend. Voor zeer vele cliënten verzorgen wij jaarlijks

de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. Bij een groot aantal van deze cliënten wordt reeds bij aangifte vrijstelling premieheffing geclaimd. Per jaar gaat dit om een paar honderd aangiften; over het tijdvak 1989 tot en met heden spreken we over een paar duizend aangiften. Indien U dit wenst kunnen wij lijsten produceren; dit zal wel enige tijd vergen.

Uit de door het Ministerie opgestelde lijst (zie onder G.2.; N.o.) valt (opmerkelijk genoeg) de omschrijving 'niet opgemerkt dat de bezwaarschriften te laat waren' vaak te lezen. Juist bij de afwerking van ambtshalve verzoekschriften (deze werden door mij ook zo in de brieven aangegeven) zouden de data als eerste gecheckt dienen te worden inzake de rechtsgeldelijke termijnen. Dat de fiscus lichtzinnig met de gestelde data om zou gaan lijkt mij niet voorhanden te liggen en is mij ook nooit gebleken.

Eénduidig 'beleid(?)'

Van een éénduidig 'beleid' kan geen sprake zijn. (...)

Niet uitsluitend in Nederland wonende zeevarende die werkzaam waren voor een in Nederland gevestigde werkgever kenden problemen met betrekking tot het vaststellen van hun premieplicht. Ook diegenen die werkzaam waren voor een niet in Nederland gevestigde werkgever ondervonden problemen. (...)

Dat er bij de bepaling van de premieplicht van zeevarenden fouten zijn gemaakt, heeft het Ministerie niet onderkend. Het Ministerie doet het echter doen lijken dat het slechts om enkele gevallen gaat. Tevens voert zij als motivering aan dat herstel van fouten veelal niet meer mogelijk blijkt. Het kan toch geen reden zijn verzoeken af te wijzen vanwege het feit dat de fiscus de door hun gecreëerde problemen niet meer kan oplossen!

Coördinatiecommissie Sociale Verzekeringen

Vreemd is dat een **informeel** overlegorgaan als de Coördinatiecommissie Sociale Verzekeringen beslissingen kan en durft te nemen over gelden die niet de hare zijn. De toekomst van belanghebbende wordt deels (ongewild) door deze commissie bepaald.

Zoals reeds aangegeven (...) dienen de keuzemogelijkheden niet te liggen bij de Sociale Verzekeringsbank, maar bij de belastingplichtige. Indien er sprake is van ten onrechte betaalde/ingehouden premies, dan dienen deze mijns inziens door de fiscus te worden gerestitueerd..."

2. Bij zijn reactie had verzoekers gemachtigde een lijst gevoegd van circa 15 gevallen waarin volgens hem recent door verschillende eenheden van de Belastingdienst (reeds onherroepelijke) aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen zijn verminderd (met betrekking tot de premie volksverzekeringen) na de uitspraak van de Hoge Raad van 17 december 1997. Het gaat daarbij om 11 belastingplichtigen.

Bedoelde lijst gaf geen informatie over de specifieke omstandigheden van de afzonderlijke gevallen.

I. Reactie verzoeker op het verslag van bevindingen

In reactie op het verslag van bevindingen liet verzoeker onder meer het volgende weten:

"...Onlangs meldde zich een nieuwe relatie aan (de heer A.; N.o.) welke precies in dezelfde situatie verkeerd als (verzoeker; N.o.) (zij zijn collegae welke bij hetzelfde bedrijf werken en een aantal keren op hetzelfde schip hebben gewerkt). Ook (de heer A.; N.o.) is ressorterend onder de inspectie te Dordrecht.

In de brief (...) van de eenheid Dordrecht gedateerd 3 april 1998 (zie feiten, onder 5.; N.o.) wordt het volgende vermeld: 'Tot het moment waarop de Hoge Raad zijn arrest d.d. 17 december 1997 heeft gewezen, is het beleid van de Belastingdienst dan ook steeds geweest dat in Nederland woonachtige zeevarenden te allen tijde in Nederland verplicht verzekerd zijn voor de volksverzekeringen. Het feit dat de Hoge Raad, naar nu blijkt, deze visie niet deelt doet hieraan niets af.'

(Dit; N.o.) geeft een onjuist beeld. Ook de eenheid Dordrecht heeft zeevarenden uitgesloten van de premieheffing volksverzekeringen. In casu wil ik u wijzen op de situatie van de heer A. over het jaar 1996, welke door de eenheid Dordrecht wel werd vrijgesteld van de premieheffing volksverzekeringen.

(...)

(...)is de definitieve aanslag gedateerd 24 oktober 1997. (...).

Frappant is te melden dat de aanslag opgelegd is voordat de Hoge Raad op 17 december 1997 arrest heeft gewezen! Indien de inhoud van de brief van de (eenheid Dordrecht; N.o.) van 3 april juist zou zijn geweest, dan had de inspecteur in het geval van de heer A. nooit de vrijstelling premieheffing kunnen en mogen verlenen!

Ook in de brief van (de eenheid Dordrecht; N.o.) gedateerd 9 februari 1998 wordt de vrijstelling premieheffing nogmaals bevestigd (de aanslagregelende ambtenaar mag nooit het bezwaar afwikkelen indien hij de aanslag opgelegd heeft). De vrijstelling wordt dus tweemaal bevestigd door twee verschillende ambtenaren!..."

J. AANVULLENDE REACTIE VAN DE BELASTINGDIENST/PARTICULIEREN/ONDERNEMINGEN DORDRECHT NAAR AANLEIDING VAN DE REACTIE VAN VERZOEKER OP HET VERSLAG VAN BEVINDINGEN

1. De Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht deelde naar aanleiding van de reactie van verzoeker op het verslag van bevindingen het volgende mee:

"...Verzoeker is van mening dat de ondervermelde stelling (...) een onjuist beeld schetst.

'Tot het moment waarop de Hoge Raad zijn arrest d.d. 17 december 1997 heeft gewezen, is het beleid van de Belastingdienst dan ook steeds geweest dat in Nederland woonachtige zeevarenden te allen tijde in Nederland verplicht verzekerd zijn voor de volksverzekeringen. Het feit dat de Hoge Raad, naar nu blijkt, deze visie niet deelt doet hieraan niets af.'

Deze stelling dient te worden genuanceerd zoals aangegeven (onder **STANDPUNT** Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht; N.o.)

'Premieplicht in Nederland wonende zeevarenden

Tot het moment dat de Hoge Raad op 17 december 1997 arrest (rolnr.32.216) wees inzake de toepassing van artikel 10 van het Besluit Uitbreiding en Beperking van de kring van verzekerden 1989 (hierna: BUB), was het beleid binnen de Belastingdienst dat in Nederland woonachtige zeevarenden in dienstbetrekking bij een in Nederland gevestigde werkgever, hier te lande verzekerd waren voor de volksverzekeringen, tenzij internationale bepalingen inzake sociale zekerheid hierop een uitzondering maakten. Dit beleid heeft de staatssecretaris verwoord in de Resolutie van d.d. 5 maart 1969, nr. B69/721, laatstelijk gewijzigd bij de Resolutie van 26 juli 1989, nr. IFZ '89-738.

Gezien vorengenoemd arrest staat vast dat de Hoge Raad deze visie niet deelt.'

Van een hiervan afwijkend beleid op de belastingeenheid Dordrecht is nimmer sprake geweest.

Verzoekers gemachtigde geeft aan dat voor een met verzoeker vergelijkbare belastingplichtige ressorterend onder Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Dordrecht vrijstelling is verleend voor de premieheffing volksverzekeringen. Deze belastingplichtige (hierna te noemen: A.) zou in een identieke situatie verkeren als verzoeker. Naar aanleiding van het door mij gedane onderzoek merk ik hierover het volgende op.

Uit de mij ter beschikking staande dossierstukken komt naar voren dat zowel verzoeker als A voor S. B.V. buiten Nederland werkzaamheden hebben verricht op een boot. Beiden hebben gewerkt op een schip dat voer onder een vlag van een land waarmee

Nederland geen verdrag voor de sociale zekerheid heeft. Ook de EEG-verordening

nr. 1408/71 is niet van toepassing. In zoverre zijn beide situaties identiek.

In zijn aangifte inkomenbelasting 1996 heeft A de vrijstelling voor premieheffing geclaimd voor de periode dat hij buiten Nederland heeft gewerkt. Op 10 oktober 1997 is de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 ten name van A conform de door hem gedane aangifte vastgesteld. Tegen de opgelegde aanslag met dagtekening 24 oktober 1997 heeft A bezwaar aangetekend. Het bezwaarschrift heeft betrekking op de wijze waarop de vrijstelling in de aanslag is berekend. Naar aanleiding van door de behandelend ambtenaar gestelde vragen, heeft A zijn bezwaarschrift ingetrokken.

Gelet op het gestelde in de aanvang van dit schrijven is deze handelwijze niet in overeenstemming met het geldende beleid geweest. Het feit dat in dit incidentele geval de Belastingdienst niet conform het beleid heeft gehandeld, kan echter geen aanleiding zijn te concluderen dat het beleid inhield dat wél vrijstelling verleend diende te worden.

Teneinde te illustreren dat de werkwijze van de eenheid Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Dordrecht in de betreffende periode inhield dat het beleid van de Staatssecretaris gevolgd diende te worden, heb ik als bijlage een verzoogschrift bijgevoegd dat over een identieke situatie handelt..."

2. De inhoud van het door de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht bijgevoegde verzoogschrift van 20 oktober 1997 luidde -voor zover hier relevant - als volgt:

"...Het geschil

Hetgeen belanghebbende en mij verdeeld houdt, is de vraag of belanghebbende in het onderhavige jaar al dan niet verzekerd is voor de volksverzekeringen.

De feiten

Belanghebbende is ingezetene van Nederland en was in 1995 als kapitein werkzaam voor S. B.V. in dat jaar heeft belanghebbende op verschillende zeeschepen gevaren nl. de S.M., de S.N. en de S.E.

De S.M. voer onder Panamese vlag en had zijn thuishaven in Panama, de beiden andere schepen voerden de vlag van de Marchall eilanden en hadden Majura als thuishaven.

Op het inkomen van 11 januari tot en met 18 december 1995 is aftrek ter voorkoming dubbele belasting toegepast.

Standpunt belanghebbende

Belanghebbende stelt dat hij op grond van artikel 10 lid 1 van het Besluit Uitbreiding en Beperking Kring verzekerden Volksverzekeringen, 3 mei 1989, K.B. 164. (BUB 1989) niet verzekerd is voor de volksverzekeringen.

Standpunt inspecteur

Op grond van artikel 2 van de Algemene Ouderdomswet is degene die in Nederland woont ingezetene in de zin van deze Wet.

Waar iemand woont, wordt beoordeeld naar de omstandigheden. Schepen welke in Nederland hun thuishaven hebben, worden voor de bemanning als deel van Nederland beschouwd.

Degene, die de leeftijd van 65 jaar nog niet heeft bereikt en ingezetene is, is verzekerd op grond van de bepalingen van de Algemene Ouderdomswet.

Op grond van artikel 6 van de Algemene Ouderdomswet kan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur uitbreiding dan wel beperking worden gegeven aan de kring der verzekerden.

Op grond van artikel 4 van het BUB 1989 is verzekerd ingevolge de volksverzekeringen de Nederlander die in dienstbetrekking staat tot een in Nederland wonende of gevestigde werkgever, deel uitmaakt van de bemanning van een zeevaartuig en woont aan boord van dat vaartuig.

Op grond van artikel 10, lid 1, van het BUB 1989 is niet verzekerd ingevolge de volksverzekering de ingezetene die gedurende een aaneengesloten periode van ten minste drie maanden uitsluitend buiten Nederland arbeid verricht.

Zeevarenden, ongeacht hun nationaliteit, die in Nederland wonen, zijn in beginsel hier te lande verzekerd. (De resolutie verdragstoepassing ten aanzien van zeevarenden)

Belanghebbende was in 1995 een in Nederland wonende zeevarende met de Nederlandse nationaliteit die tot een in Nederland gevestigde werkgever in dienstbetrekking stond. Gelet op de samenhang tussen de verschillende bepalingen, in het bijzonder tussen artikel 3 van de Algemene Ouderdomswet en artikel 4 van het BUB 1989, ligt het voor de hand dat artikel 10, lid 1, van het BUB 1989 ook is bedoeld voor zeevarenden die behoudens het feit dat zij in Nederland wonen in plaats van aan boord van hun vaartuig, voldoen aan de omschrijving van artikel 4 van het BUB 1989.

De hierboven vermelde zinsnede uit de resolutie verdragstoepassing ten aanzien van zeevarenden is in overeenstemming met de wettelijke regeling.

Nederland heeft met Nigeria geen verdrag gesloten dat premieheffing door Nederland belemmert.

Conclusie

Op grond van het bovenstaande geef ik Uw Hof in overweging de bestreden uitspraak te bevestigen..."

Achtergrond

1. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

Artikel 65, eerste lid:

"Een onjuiste belastingaanslag kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend."

2. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB 89/735):

"...Par. 3. Gevallen waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend.

3.1. Indien wegens het te laat indienen van een bezwaarschrift of een in de wet voorzien verzoekschrift dan wel om andere redenen van formele aard de reclamant of verzoeker niet ontvankelijk is in zijn verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt.

(...)

Par. 9. Jurisprudentie en resoluties

9.1. Een arrest van de Hoge Raad (...), waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing leidt niet tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, (...) onherroepelijk is komen vast te staan voor de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen (...), tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen..."

Ten aanzien van de uitspraak van de Hoge Raad van 17 december 1997 is niet voorzien in de onder 9.1. bedoelde uitzondering.

3. Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1989 (KB van 3 mei 1989, Stb. 1989, 164), zoals dat luidde tot 1 januari 1997.

Artikel 4:

"Verzekerd ingevolge de volksverzekeringen is de Nederlander, die in dienstbetrekking staat tot een in Nederland wonende of gevestigde werkgever, deel uitmaakt van de bemanning van een zeevaartuig en woont aan boord van dat vaartuig."

Artikel 10, eerste lid:

"Niet verzekerd ingevolge de volksverzekeringen is de ingezetene die gedurende een aaneengesloten periode van tenminste drie maanden uitsluitend buiten Nederland arbeid verricht."

4. In de Nota van Toelichting bij artikel 4 van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1989 is het volgende vermeld:

"De verzekeringsplicht ingevolge de volksverzekeringen van zeelieden wordt primair bepaald door de hoofdregels. Verzekerd hier te lande zijn de zeelieden, die in Nederland wonen of aan boord van een schip, dat in Nederland zijn thuishaven heeft. In het onderhavige artikel wordt voorgesteld de verzekering uit te breiden tot aan boord van een schip wonende Nederlandse zeelieden die in dienstbetrekking staan tot een in Nederland wonende of gevestigde werkgever..."

5. Verzekeringsplicht AOW, AWW, AAW, AWBZ en AKW, toepassing van supranationale, multilaterale en bilaterale regelingen op het gebied van de sociale verzekering. Beschikking van 5 maart 1969 van de Staatssecretaris van Financiën, nr. D69/721, zoals deze laatstelijk is gewijzigd bij de beschikking van 26 juli 1989, nr. IFZ89-738:

"...2. ZEEVARENDEN

(...)

2.1. Zeevarenden die in Nederland wonen

2.1.1. Zeevarenden, ongeacht hun nationaliteit, die in Nederland wonen, zijn in beginsel hier te lande verzekerd.

In verband met de EEG-Verordening nr. 1408/71, alsmede in verband met enige multilaterale overeenkomsten waarbij Nederland partij is en de sociale verzekeringsverdragen welke Nederland met een aantal staten heeft gesloten, worden op dit beginsel uitzonderingen gemaakt..."

6. De gronden van de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 28 maart 1996, nr. 94/6032 luiden als volgt:

2.1. Ingezetene in de zin van deze wet is degene, die in Nederland woont. (Artikel 2 van de Algemene Ouderdomswet).

2.2. -1. Waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is, wordt naar de omstandigheden beoordeeld.

-2. Voor de toepassing van het eerste lid worden schepen en luchtvaartuigen welke in Nederland hun thuishaven hebben, ten opzichte van de bemanning als deel van

Nederland beschouwd.

-3. Hij die Nederland metterwoon heeft verlaten en binnen een jaar nadien metterwoon terugkeert zonder inmiddels in de Nederlandse Antillen, Aruba of op het grondgebied van een andere Mogendheid te hebben gewoond, wordt ook voor de duur van zijn afwezigheid geacht in Nederland te hebben gewoond. (Artikel 3 van de Algemene Ouderdomswet).

2.3. -1. Verzekerd overeenkomstig de bepalingen van deze wet is degene, die nog niet de leeftijd van 65 jaar heeft bereikt, en

a. ingezetene is;

b. geen ingezetene is, doch ter zake van in Nederland in dienstbetrekking verrichte arbeid aan de loonbelasting is onderworpen.

-2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kan, in afwijking van het eerste lid, uitbreiding dan wel beperking worden gegeven aan de kring der verzekerden. (Artikel 6 van de Algemene Ouderdomswet).

2.4. Verzekerd ingevolge de volksverzekeringen is de Nederlander, die in dienstbetrekking staat tot een in Nederland wonende of gevestigde werkgever, deel uitmaakt van de bemanning van een zeevaartuig en woont aan boord van dat vaartuig. (Artikel 4 van het BUB 1989).

2.5. Niet verzekerd ingevolge de volksverzekeringen is de ingezetene die gedurende een aaneengesloten periode van ten minste drie maanden uitsluitend buiten Nederland arbeid verricht. (Artikel 10, lid 1, van het BUB 1989).

2.6. Zeevarenden, ongeacht hun nationaliteit, die in Nederland wonen, zijn in beginsel hier te lande verzekerd (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 5 maart 1969, nr. B 69/721, punt I, laatstelijk gewijzigd bij Resolutie van 26 juli 1989, nr. IFZ 89-738, inzake toepassing van supranationale, multilaterale en bilaterale regelingen op het gebied van de sociale verzekering, hierna: de Resolutie verdragstoepassing ten aanzien zeevarenden).

2.7. Nederland heeft met de vlagstaat (Nederlandse Antillen) geen verdrag inzake sociale zekerheid gesloten.

2.8. Volgens de onder 2.1. tot en met 2.5 aangehaalde bepalingen, was belanghebbende, als zeevarende (...) met de Nederlandse nationaliteit die in Nederland woont en tot een in Nederland gevestigde werkgever in dienstbetrekking staat, gedurende het gehele jaar 1992 verplicht verzekerd voor de volksverzekeringen. Gelet op de samenhang tussen de verschillende bepalingen, in het bijzonder tussen artikel 3 van de Algemene Ouderdomswet en artikel 4 van het BUB 1989, ligt het niet voor de hand dat artikel 10, lid 1, van het BUB 1989 ook is bedoeld voor zeevarenden die behoudens het feit dat zij in

Nederland wonen in plaats van aan boord van hun vaartuig, voldoen aan de omschrijving van artikel 4 van het BUB 1989. De onder 2.6. aangehaalde zinsnede uit de Resolutie verdragstoepassing ten aanzien van zeevarenden is dus (nog steeds) in overeenstemming met de wettelijke regeling..."

7. Uitspraak van de Hoge Raad van 17 december 1997, nr. 32.216

De Hoge Raad overwoog in zijn uitspraak van 17 december 1997 op het door belastingplichtige ingestelde beroep in cassatie tegen de onder 6. genoemde uitspraak van het Hof te Amsterdam het volgende:

"...3.1.4. Voor het Hof was tussen partijen in geschil of belanghebbende gedurende de periode 1 april tot en met 31 december 1992 verzekerd en mitsdien premieplichtig was voor de volksverzekeringen. Belanghebbende heeft deze vraag met een beroep op het bepaalde in artikel 10, lid 1, van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden 1989 (tekst 1992; hierna: het BUB 1989) ontkennend beantwoord. Belanghebbende heeft de naar zijn oordeel over 1992 verschuldigde premie, met kennelijke toepassing van het bepaalde in artikel 10, leden 1 en 4. van de Wet (Wet financiering volksverzekeringen; N.o.) en het bepaalde in artikel 4, lid 1, jo. artikel 5 van de Uitvoeringsregeling premieheffing volksverzekeringen 1990 (tekst 1992) berekend op f 2.267,- (...)

3.2. Het Hof heeft het beroep van belanghebbende ongegrond geoordeeld en daartoe - voor zover in cassatie van belang - overwogen dat het niet voor de hand ligt dat artikel 10, lid 1, van het BUB 1989, dat bepaalt dat niet verzekerd ingevolge de volksverzekeringen is de ingezetene die gedurende een aaneengesloten periode van ten minste drie maanden uitsluitend buiten Nederland arbeid verricht, ook is bedoeld voor zeevarenden die behoudens het feit dat zij in Nederland wonen in plaats van aan boord van hun vaartuig, voldoen aan de omschrijving van artikel 4 van het BUB 1989.

Tegen dit oordeel komt het middel terecht op

3.3. Anders dan het Hof heeft geoordeeld is er geen grond voor de opvatting dat het bepaalde in artikel 10, lid 1, van het BUB 1989 niet mede van toepassing is op zeevarenden. De tekst noch de geschiedenis van de totstandkoming van die bepaling noch haar plaats in het wettelijk stelsel van de volksverzekeringen geven daartoe aanleiding. Het voorgaande brengt mee dat belanghebbende (...) in de periode van 1 april tot en met 31 december 1992 niet verzekerd en mitsdien niet premieplichtig was voor de volksverzekeringen..."

8. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 mei 1998, nr. IFZ98/238M

"...In de praktijk bestaat ten aanzien van zeevarenden onduidelijkheid over de vraag of zij op grond van art. 10, lid 1 van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1989 (hierna: BUB 1989) zijn uitgesloten van de verplichte verzekering

voor de Nederlandse volksverzekeringen of niet. Artikel 10, lid 1, (versie van vóór 1997), bepaalt dat de ingezetene die gedurende een aaneengesloten periode van ten minste drie maanden uitsluitend buiten Nederland arbeid verricht niet verzekerd is ingevolge de volksverzekeringen. Inmiddels heeft de Hoge Raad zich in een tweetal arresten over deze kwestie uitgesproken.

1. Het arrest van 17 december 1997, rolnummer: 32.216 (Vakstudie Nieuws,

15 januari 1998, punt 9).

Het arrest van 17 december 1997, rolnummer 32.216, betreft een situatie waarin een inwoner van Nederland in dienstbetrekking werkzaam was als kapitein op een "diving support vessel" voor de offshore-industrie. Het vaartuig, een omgebouwd olieplatform, voer onder Nederlands-Antilliaanse vlag. Voor het vaartuig was een zeebrief afgegeven. De werkgever van belanghebbende was in Nederland gevestigd. Belanghebbende was van 1 april 1992 tot en met 27 augustus 1992 werkzaam op het Engelse deel van het continentaal plat in de Noordzee en van 28 augustus 1992 tot en met 31 december 1992 op het Noorse deel van het continentaal plat. In het arrest besliste de Hoge Raad dat noch de tekst noch de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 10, lid 1, van het BUB 1989, noch de plaats van dat artikellid in het wettelijk stelsel van de volksverzekeringen aanleiding geven voor de opvatting dat die bepaling niet mede van toepassing is op zeevarenden. Dit brengt naar het oordeel van de Hoge Raad mee dat belanghebbende gedurende de perioden waarin hij op het Engelse en het Noorse deel van het continentaal plat werkzaam was niet verzekerd en mitsdien ook niet premieplichtig was voor de volksverzekeringen.

Ik merk hierbij - voor zoveel nodig - op dat artikel 10, lid 1, van het BUB 1989 met ingang van 1 januari 1997 is gewijzigd. Deze wijziging houdt in dat de uitsluiting van de volksverzekeringen van de ingezetene die gedurende een aaneengesloten perioden van ten minste drie maanden uitsluitend buiten Nederland arbeid verricht, vanaf de genoemde datum niet meer van toepassing is ingeval de arbeid buiten Nederland wordt verricht uit hoofde van een dienstbetrekking met een in Nederland wonende of gevestigde werkgever. In een dergelijke situatie blijft de betrokkene dus - ook gedurende de periode(n) waarin hij buiten Nederland arbeid verricht - in Nederland verzekerd. Het arrest had op een dergelijke situatie betrekking en is derhalve vanaf 1 januari 1997 niet meer van belang.

(...)

3. De invloed van internationale regelingen inzake sociale zekerheid

Voor alle duidelijkheid merk ik hierbij op dat artikel 10, lid 1, van het BUB 1989 en de vorengenoemde arresten slechts kunnen worden toegepast voor situaties waarbij op de verzekeringspositie van zeevarenden volgens het nationale Nederlandse recht geen

inbreuk wordt gemaakt door Verordening (EEG) nr. 1408/71, door multilaterale overeenkomsten waarbij Nederland partij is dan wel door sociale verzekeringsverdragen die Nederland met een aantal staten heeft gesloten. Ik verwijs u in dit verband naar het Besluit van 5 maart 1969, nr. B69/721, zoals dat Besluit laatstelijk is gewijzigd bij het Besluit van 26 juli 1989, nr. IFZ89-738 (Boekwerk Premieheffing internationaal nr. 30.00.11). Door de genoemde arresten van 17 december 1997 is hetgeen in het voren genoemde Besluit is medegedeeld ten aanzien van zeevarenden die in Nederland wonen, gedeeltelijk achterhaald. In dat Besluit (punt 2.1.1., onderdeel A) wordt er nog van uitgegaan dat de in Nederland wonende zeevarende in beginsel hier te lande verzekerd is tenzij internationale bepalingen inzake sociale zekerheid op dat beginsel een uitzondering maken.

Zoals uit het vorenstaande blijkt kunnen de in Nederland wonende zeevarenden thans ook op grond van (het gewijzigde) artikel 10 lid 1, van het BUB 1989 en de voren genoemde arresten van de volksverzekeringen worden uitgesloten. Overigens blijven de genoemde Verordening en de verdragen ook na de datum van de genoemde arresten van belang.

4. Geen terugwerkende kracht.

Als regel geldt dat een arrest van de Hoge Raad geen gevolgen heeft voor de op de datum van het arrest reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen. Dit betekent dat ook de in dit Besluit genoemde arresten geen terugwerkende klacht hebben voor aanslagen die op de dag van de arrestwijzing (17 december 1997) reeds onherroepelijk vaststonden; zie paragraaf 9 van het Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735..."

9. Rapport 97/435 van de Nationale ombudsman

In rapport 97/435 van 2 oktober 1997 overwoog de Nationale ombudsman onder meer:

"Zoals ook de Belastingdienst/Particulieren Leiden in de zaak die leidde tot rapport 96/208 van mening was, moet de resolutie van de Staatssecretaris van 25 maart 1991 zo worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie. Het moet in dat laatste geval gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe."

10. Het gelijkheidsbeginsel

In verband met de toepassing van het gelijkheidsbeginsel is de vraag van belang of sprake is van een begunstigend beleid (gemaakt om een bepaalde groep belastingplichtige te bevoordelen boven andere belastingplichtigen) ten aanzien van bepaalde belastingplichtigen. Vergelijk het arrest van de Hoge Raad van 6 juni 1979, BNB 1979/211 waarin de Hoge Raad het volgende overwoog:

"...dat het een in het algemene rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur is dat de administratie gelijk gevallen gelijk behandelt; dat aan dit beginsel bij (...) afweging doorslaggevende betekenis moet worden toegekend in gevallen waarin de fiscus ten aanzien van bepaalde belastingplichtigen in zoverre een hen begunstigend beleid heeft gevoerd..."

Uit het arrest van de Hoge Raad van 2 juli 1986, BNB 1986/320 volgt bovendien dat het beleid bewust begunstigend moet zijn.

Voorts kan aanleiding bestaan voor toepassing van het gelijkheidsbeginsel in gevallen waarin een juiste wetstoepassing als gevolg van een niet-incidenteel gemaakte fout achterwege is gebleven. Het moet dan gaan om de situatie dat de fout is gemaakt in de meerderheid van de met de betrokken belastingplichtige vergelijkbare gevallen. Zie het arrest van de Hoge Raad van 17 juni 1992, BNB 1992/295.